

ソ連における帳簿組織の発展

Development of Accounting System Structure in the USSR

森 章

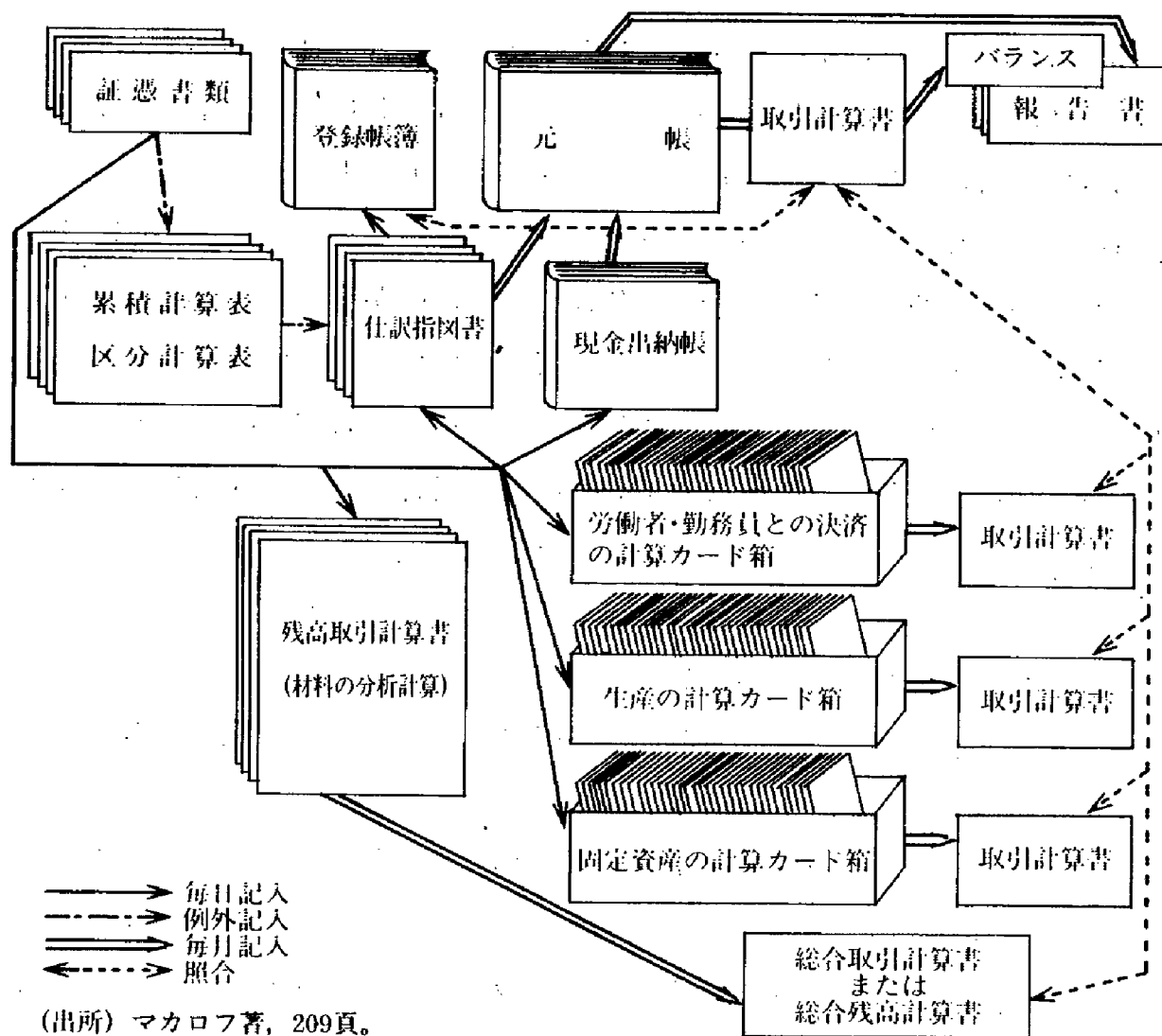
ソビエト会計においては、いわゆる帳簿組織に相当するものは会計形態《форма бухгалтерского учета》とよばれている。ソ連の会計辞典によれば、この会計形態は「計算記録とその相互関連の構造であり、また計算記録方法とその首尾一貫性を保障するもの」であって、「それは計算技術の発展に応じて¹⁾ 不断に改良されていく」と規定されている。たしかに、ソ連社会主義建設の一定の社会的経済的諸条件のもとで、各種の会計形態が開発され、それらはソビエト社会主義企業で採用されてきたし、現在も採用されている。今日、これらの主要な会計形態としては、①仕訳指図書式形態、②日記元帳式形態、③集計表式仕訳指図書形態、④穿孔カード式会計報告書作成形態、⑤自動式会計報告書作成形態がある。これらのうち、①、②、③の会計形態はすでに紹介されているが、²⁾ ④、⑤の会計形態についてはいまだ紹介がなされていない。④、⑤の会計形態は、近年における計算機、電子計算機などの計算技術の発達による会計業務の機械化、自動化という社会的経済的諸条件のもとで開発されてきたものである。

そこで、本稿では、すでに紹介されているが最初の仕訳指図書式形態にまで遡って、初期の会計形態から最新の会計形態にいたるまでのソビエト帳簿組織の発展過程を、ソ連で定評のあるマカロフ《В.Г. Макаров》の会計学教科書³⁾ (改訂増補第3版、1983年刊行) からみていくことにしたい。

1 仕訳指図書式形態

仕訳指図書式形態《мемориально-ордерная форма》は、1928～30年に開発され、1946年の「企業、経済組織の会計上の証憑書類と記帳に関する規程」《Положение о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и хозяйственных организаций》（ソ連邦財務人民委員部承認）によって最終的に確立した会計形態である。

図 1



仕訳指図書式形態は図1のようになる。この形態のもとでは、第1に、証憑書類《документ》または特別の計算表である累積計算表《накопительная ве-

домость》(表1)と区分計算表《группировочная ведомость》(表2)の合計額にもとづいて、仕訳指図書《мемориальный ордер》において仕訳がおこなわれる。仕訳指図書の様式は表3のようになっている。表3は、基礎資料としてNo.3の賃金支払表にもとづいて、仕訳が仕訳指図書でおこなわれたことを示している。なお、基礎資料は仕訳指図書に添付される。仕訳指図書には規定の番号(例えばNo.31)がつけられ、1ヵ月に1つの仕訳指図書を同種取引の各グループ別に作成する。

表1 現金勘定借方に関する累積計算表

(19—年1月中、下記の勘定の貸方から)

| 日付 | 指図書 No.— | 金額 | 貸 方 勘 定 | | | | 等 |
|-------|-------------|---------|---------|--------|--------|--------|---|
| | | | No.—勘定 | No.—勘定 | No.—勘定 | No.—勘定 | |
| 2 | 1 | 83,258 | 83,258 | | | | |
| 2 | 2 | 356 | | 356 | | | |
| 3 | 3 | 93 | | | 93 | | |
| 3 | 4 | 167 | | 167 | | | |
| 3 | 5 | 276 | | | | 276 | |
| 4 | 6 | 32 | | | 32 | | |
| 等 | | | | | | | |
| 1月の合計 | — | 738,246 | 672,713 | 7,832 | 947 | 6,279 | |

(出所) スムツォフ著、202頁。

第2に、仕訳指図書から登録帳簿《регистрационный журнал》と元帳《главная книга》とに記入がおこなわれる。登録帳簿の様式は表4のよになっている。登録帳簿では、仕訳指図書の番号と日付順に記入がなされ、月間の取引額を算定する。登録帳簿は、仕訳指図書に対する保全に役だつとともに、取引の正確な記入を照合するためにも利用される。この照合は、月末における登録帳簿の記帳とのちにふれる各取引計算書の記帳との突き合せによっておこなわれる。仕訳指図書式形態のもとの元帳の様式は表5のようになっている。元帳では、借方および貸方のそれぞれの相手勘定の欄に、日付と仕訳指図書番号別に組織

表 2 19—年 1 月中の原材料勘定貸方に関する区分計算表

| 借 方 勘 定 | 第 1 倉庫 | 第 2 倉庫 | 合 計 |
|-----------|---------|---------|-----------|
| 基本生産勘定 | | | |
| 鍛冶職場----- | 74,351 | 65,919 | 140,270 |
| 機械職場----- | 97,952 | 84,616 | 182,568 |
| 組立職場----- | 27,350 | 13,456 | 40,806 |
| 合計 | 199,653 | 163,991 | 363,644 |
| 補助生産勘定 | | | |
| 器具職場----- | 16,819 | 8,317 | 25,136 |
| 設計職場----- | 9,616 | 3,415 | 13,031 |
| 等 | | | |
| 合計 | 619,817 | 514,321 | 1,134,138 |

(出所) スムツォフ著, 203頁。

表 3 仕 訳 指 図 書 (No.31)

19—年 1 月中の記帳

| 基礎資料(証憑書類または記帳内容) | 借 方 (勘定番号) | 貸 方 (勘定番号) | 金 額 |
|-------------------|---------------|---------------|---------|
| 貸金支払表 (No. 3) | 20 | | 123,500 |
| | 23 | | 16,700 |
| | 24 | | 24,200 |
| | 25 | | 41,400 |
| | 26 | | 30,650 |
| | 29 | | 9,010 |
| 合計 | | 70 | 245,460 |
| 19—年 2 月 3 日 | | | |
| 会計主任 | (署名) | | |

(出所) マカロフ著, 210頁。

的な記入がなされる。

第 3 に、元帳にもとづいて、取引を総括的に把握する総合計算のための取引

表4 登録帳簿
(19—年1月中)

| 仕訳指図書の番号 | 指図書の日付 | 仕訳指図書の金額 |
|----------|--------|-----------|
| 1 | 2 | 16,700 |
| 2 | 2 | 2,300 |
| 3 | 4 | 11,750 |
| 4 | 8 | 197,361 |
| | 等 | |
| 1月の合計 | | 2,056,743 |

(出所) マカロフ著, 211頁。

計算書《оборотная ведомость》が作成される。この取引計算書は経営活動の分析に役だつように基盤式取引計算書《шахматная оборотная ведомость》(表6)の様式となっている。そして、この総合勘定取引計算書にもとづいてバランス《баланс》が作成され、元帳にもとづいて報告書《отчетность》が作成される。

表5 仕訳指図書式形態のもとでの元帳

| 借方 | | 現金勘定 | | | | | 貸方 | | | | |
|-------|------------------|-------------|-------------|---|----------|-------|------------------|-------------|-------------|---|----------|
| 日付 | 仕訳指 図書の 番号 | 貸 方 勘 定 | | | 借方 合計 | 日付 | 仕訳指 図書の 番号 | 借 方 勘 定 | | | 貸方 合計 |
| | | No. — 勘定 | No. — 勘定 | 等 | | | | No. — 勘定 | No. — 勘定 | 等 | |
| 1/2 | 6 | 96,482 | | | 96,482 | 1/3 | 15 | | 96,482 | | 96,482 |
| 1/3 | 13 | | 75 | | 75 | 1/5 | 28 | 3,470 | | | 3,470 |
| 1/4 | 17 | 8,321 | | | 8,321 | | | | | | |
| | | 等 | | | | | | | 等 | | |
| 1月の合計 | | 549,831 | 783 | | 572,341 | 1月の合計 | | 9,417 | 437,800 | | 572,341 |

(出所) スムツォフ著, 245頁。

このようにして、仕訳指図書から登録帳簿、元帳へ転記がなされ、取引を総

表 6 19—年 2 月中の碁盤式総合勘定取引計算書

(ルーブル)

| 貸 方 勘 定 | | 固 定 資 産 | 原 材 料 | 決 済 勘 定 | 基 本 生 産 | 完 成 生 産 物 | 定 款 基 金 | 損 益 | 納入者・ 請負者との決 済 | 労働者・ 勤務員との決 済 | 借 方 合 計 |
|---------|------------------|---------|--------|---------|---------|-----------|---------|-------|---------------------|---------------------|---------|
| 借 方 勘 定 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | |
| 1 | 固 定 資 産 | | | | | | | | | | — |
| 2 | 原 材 料 | | | | | | | | 20,000 | | 20,000 |
| 3 | 決 済 勘 定 | | | | | 25,000 | | 1,500 | | | 26,500 |
| 4 | 基 本 生 産 | | 26,000 | | | | | | | 35,000 | 61,000 |
| 5 | 完 成 生 産 物 | | | | 61,000 | | | | | | 61,000 |
| 6 | 定 款 基 金 | | | | | | | | | | — |
| 7 | 損 益 | | | | | | | | | | — |
| 8 | 納入者・請負 者との決 済 | | | 24,000 | | | | | | | 24,000 |
| 9 | 労働者・勤務 員との決 済 | | | | | | | | | | — |
| 貸 方 合 計 | | — | 26,000 | 24,000 | 61,000 | 25,000 | — | 1,500 | 20,000 | 35,000 | 192,500 |

(出所) マカロフ著, 93頁。

括的に把握する総合計算部分は登録帳簿と元帳での帳簿記入でおこなわれる。他方、これに対応する取引の内訳を把握する分析計算部分は、カードを使用してつぎのようにおこなわれる。

第1に、仕訳指図書に添付された基礎資料から、各種取引についてのカードに記入が直接おこなわれる。カードはカード箱《картотека》で整理され保管される。月末には、それぞれのカードから当該総合勘定の内訳を示す分析計算のための取引計算書が作成され、それはさきの総合勘定取引計算書と照合される。

第2に、現金については、証憑書類にもとづいて、現金出納帳《кассовая книга》に特別の記入がおこなわれ、そこから元帳へ転記される。

なお、倉庫で材料在高の変動を物量計算のみで把握し、その貨幣計算は会計係でおこなうという材料の残高計算法を採用しているときには、材料については、証憑書類にもとづいて残高取引計算書《сальдовая оборотная ведомость》（表7）を作成し、そこから、総合取引（残高）計算書《сводная оборотная (сальдовая) ведомость》が月末に作成される。

表7 原材料の残高取引計算書

| 品 目 | 測 定 位 | 価 格 (ルーブル) | 2月1日の残高 | | 3月1日の残高 | | 等 |
|-----|-------|---------------|---------|--------|---------|--------|---|
| | | | 数 量 | 金 額 | 数 量 | 金 額 | |
| A | ト ン | 10 | 3,000 | 30,000 | 2,500 | 25,000 | |
| B | キログラム | 2 | 500 | 10,000 | 2,000 | 4,000 | |
| C | 個 数 | 5 | — | — | 1,000 | 5,000 | |
| 合 計 | — | — | — | 40,000 | — | 34,000 | |

（出所）マカロフ著、96頁。

以上のような仕訳指図書式形態は、つぎのような特徴をもっているといわれている。それは、その記帳と構造が比較的簡単であり、計算と記帳の技法をすばやく習得できるということである。このため、この会計形態が創出された初期には、それはこれまでの帳簿組織と比較して大きな優位性をもっていた。しかしながら、分析計算の業務量を削減しつつ分析計算を総合計算と同じ程度に

重視すること、基礎資料からできるだけ直接にバランスと報告書を作成すること、会計法規を減少させながら取引を記帳すること、そして、会計業務を全体として軽減させていこうとする重要な方針に対しては、仕訳指図書式形態は十分に適合するものではなかった。この会計形態のもとでは、分析計算の業務量が多いのにもかかわらず分析計算を軽視し、基礎資料からバランスと報告書の作成までの間に多くの手続を要し、「現金取扱業務に関する規則」を初めとする多くの会計法規にもとづく記入をしていたからである。⁴⁾

そこで、仕訳指図書式形態のこうした欠点を取除くために、つぎの集計表式仕訳指図書形態が考案されていったのである。

なお、日記元帳式形態《форма “журнал-главная”》は仕訳指図書式形態の変種であり、それは小規模経営の企業（例えば小規模なソフホーズとコルホーズなど）や予算施設で採用されている会計形態である。⁵⁾

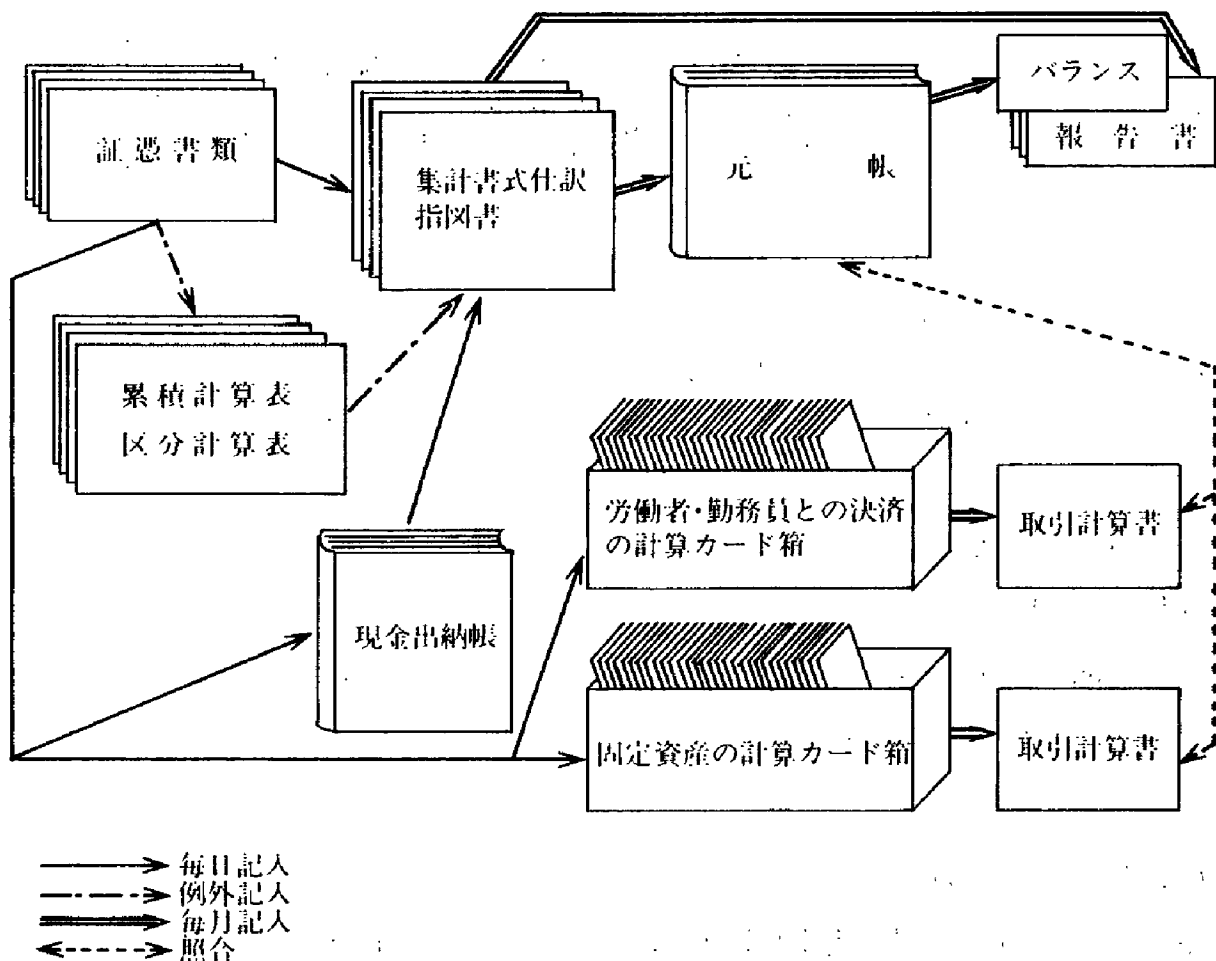
2 集計表式仕訳指図書形態

集計表式仕訳指図書形態《журнально-ордерная форма》は、1940年代初期のソビエト会計学とその実務によって開発された会計形態である。

集計表式仕訳指図書形態は図2のようになる。この形態のもとでは、第1に、特殊な集計表である集計表式仕訳指図書《журнал-ордер》において、証憑書類または累積計算表と区分計算表にもとづいて、組織的な記録と暦日的な記録が同時におこなわれる。集計表式仕訳指図書の様式は表8のようになっている。表8は、決済勘定の貸方合計とそれに対応する諸勘定の借方金額を示している。

第2に、集計表式仕訳指図書にもとづいて、月末に元帳へ転記がおこなわれる。集計表式仕訳指図書形態のもとでの元帳の様式は表9のようになる。表9は、基本生産勘定の借方金額の内訳と貸方合計および当該勘定の残高を示している。この場合、借方金額の内訳は各勘定の貸方に関する集計表式仕訳指図書の金額と対応し、貸方合計は基本生産勘定の貸方に関する集計表式仕訳指図書の合計と対応している。つまり、さきの碁盤式取引計算書（表6.）において点線で示した縦の行の部分が、各勘定の貸方に関する集計表式仕訳指図書であり、

図 2



(出所) マカロフ著, 215頁。

他方、波線で示した横の行の部分が、集計表式仕訳指図書のもとでの元帳の各勘定となる。そのさい、集計表式仕訳指図書が貸方標識を中心とする理由は、「企業における経営財産および経営財源の変動を生ずる大多数の経営活動、とくに経営財産の運動が一定の勘定の貸方から（流出）他の勘定の借方へ（流入）と反映される⁶⁾」からであるとされている。

第3に、元帳にもとづいてバランスが直接的に作成され、集計表式仕訳指図書にもとづいて報告書が作成される。このため、仕訳指図書式形態のもとでの仕訳指図書、登録帳簿、取引計算書が省略され、その結果、記入の重複がなくなると同時に、会計業務が軽減する。

第4に、現金については、証憑書類にもとづいて、現金出納帳に特別の記入がおこなわれ、そこから現金勘定貸方に関する集計表式仕訳指図書に記入され、

表 8 決済勘定 貸方に関する集計表式仕訳指図書 (No.2)
(19—年 1 月中, 下記の勘定の借方から)

| 日付 | 一般工場 費勘定 | 現勘 金定 | 納入者・ 請負者との 決済勘定 | 社会保険 決済勘定 | 国庫との 決済勘定 | 債権者・ 債務者との 決済勘定 | その他 の勘定 | 合 計 |
|----------|-------------|----------|-----------------------|--------------|--------------|-----------------------|------------|---------|
| 1 | 50 | | | | 320 | | | 370 |
| 4 | | 170 | | | | 85 | | 255 |
| 6 | | | 810 | | | | 65 | 875 |
| 7 | | 45,000 | 2,500 | 2,860 | | 400 | | 50,760 |
| 等 | | | | | | | | |
| 合計 | 190 | 93,000 | 8,900 | 4,500 | 610 | 1,405 | 65 | 108,670 |
| 訂正(1月7日) | | | -150 | | | 150 | | |
| | 190 | 93,000 | 8,750 | 4,500 | 610 | 1,555 | 65 | 108,670 |

(出所) マカロフ著, 216頁。

その後に元帳へ転記される。

第 5 に, 集計表式仕訳指図書の様式をそれぞれの勘定の特質に見合ったものに作成すれば, 可能なかぎり, 取引を総括的に把握する総合計算部分とそれに対応する取引の内訳を把握する分析計算部分とが結合することになる。よって, 総合計算と分析計算を同時におこなうことが可能となるが, とりわけ, 経営管理に必要なデータを収集するために, 分析計算項目が多くなる複雑な勘定についてのみ, その分析計算部分はカードを利用して独自におこなわれる。カードはカード箱で整理され保管される。月末には, カードから分析計算のための取引計算書が作成され, それは元帳と照合される。

以上のような集計表式仕訳指図書形態は, つぎのような特徴をもっているといわれている。まず, それは, 総合計算部分と分析計算部分と結合させるとともに, 基礎資料から報告指標を直接的に確保できるため, 会計業務が軽減されるということである。さらに, 当該会計形態のもとでは, 取引の反映は厳格に規定された集計表式仕訳指図書の様式の各欄に記入されるので, 取引の記帳に

表 9
集計表式仕訳指図書形態のもとの元帳
基本生産勘定

| 月 | 借 方 の 取 引 | | | | | 借 方 合 計 | 貸 方 合 計 | 残 高 | |
|--------|--|--|--|--|---------------------------------------|------------|------------|--------|--------|
| | 集計表式仕訳指図書 (No.—) によるNo05 勘定の貸方から | 集計表式仕訳指図書 (No.—) によるNo25 勘定の貸方から | 集計表式仕訳指図書 (No.—) によるNo26 勘定の貸方から | 集計表式仕訳指図書 (No.—) によるNo70 勘定の貸方から | 集計表式仕訳指図書 (No.—) によるNo— 勘定の貸方から | | | 借 方 | 貸 方 |
| 19—年 | | | | | | | | | 16,700 |
| 1月1日現在 | | | | | | | | | |
| 1月 | 7,500 | 6,200 | 3,400 | 8,800 | | 25,900 | 24,400 | 18,200 | |
| 2月 | 8,000 | 7,350 | 4,200 | 7,850 | | 27,400 | 28,600 | 17,000 | |

| No05勘定の貸方に関する集計表式仕訳指図書 (No.—) | | | | |
|-------------------------------|------------|------------|------------|-----|
| 下記勘定の借方から | | | | 合 計 |
| No.— 勘定 | No.— 勘定 | 基本生 産勘定 | No.— 勘定 | |
| | | | | |
| | | 7,500 | | |

| 基本生産勘定の貸方に関する集計表式仕訳指図書 (No.—) | | | | |
|-------------------------------|------------|------------|------------|--------|
| 下記勘定の借方から | | | | 合 計 |
| No.— 勘定 | No.— 勘定 | No.— 勘定 | No.— 勘定 | |
| | | | | |
| | | | | 24,400 |

(出所) マカロフ著、216頁。

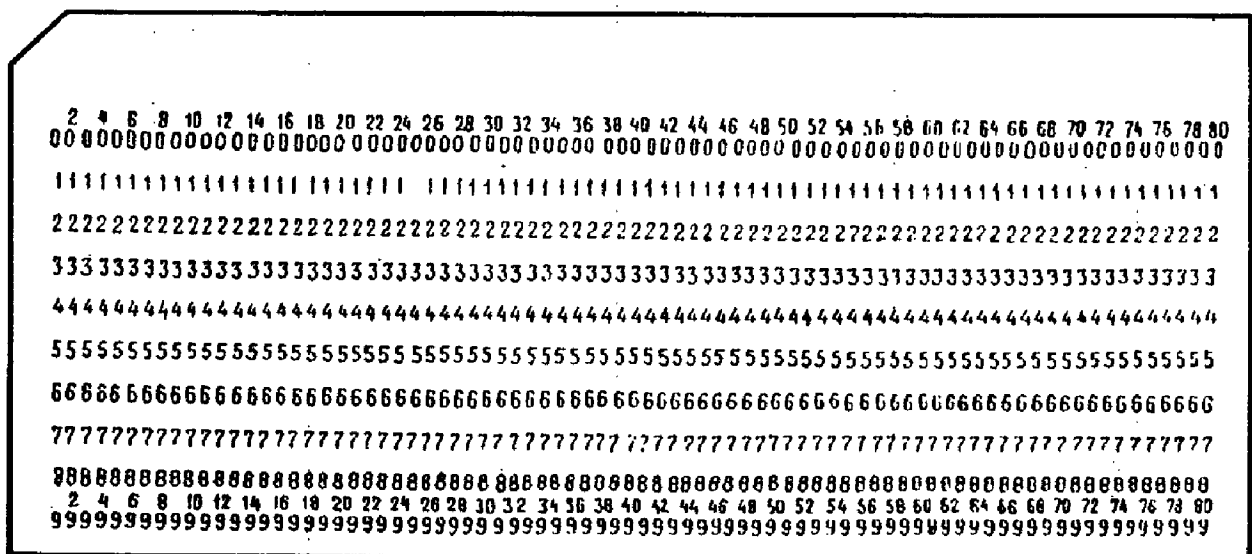
関する会計法規が減少するという特徴をもっている。⁷⁾

しかし他方、集計表式仕訳指図書形態には、つぎのような問題がある。それは、その記帳と構造がかなり複雑であり、計算と記帳の技法を簡単に習得できないということである。しかも、当該会計形態は人びとの手による記帳を前提としたものであった。しかしながら、その後の計算機の発達と普及は会計形態を根本的に変化させることになり、つぎの穿孔カード式会計報告書作成形態が考案されていったのである。

3 穿孔カード式会計報告書作成形態

穿孔カード式会計報告書作成形態《таблично-перфокарточная форма》は、データ処理を穿孔カード《перфокарта》（図3）でおこない、記録を表《таблица》で示し、会計業務を穿孔計算機《перфорационная вычислительная машина》によって機械化するという会計形態である。この形態は、1950年代末に、モスクワ、カリーニン、スベルドロフスクの企業で最初に採用された。これまでにみてきた仕訳指図書式形態、集計表式仕訳指図書形態のもとでも、会計業務の1部分はすでに機械化されていたが、会計業務の大部分は人びとの手作業であった。だが、穿孔カード式会計報告書作成形態のもとでは、会計業務は一貫して機械化されることになる。

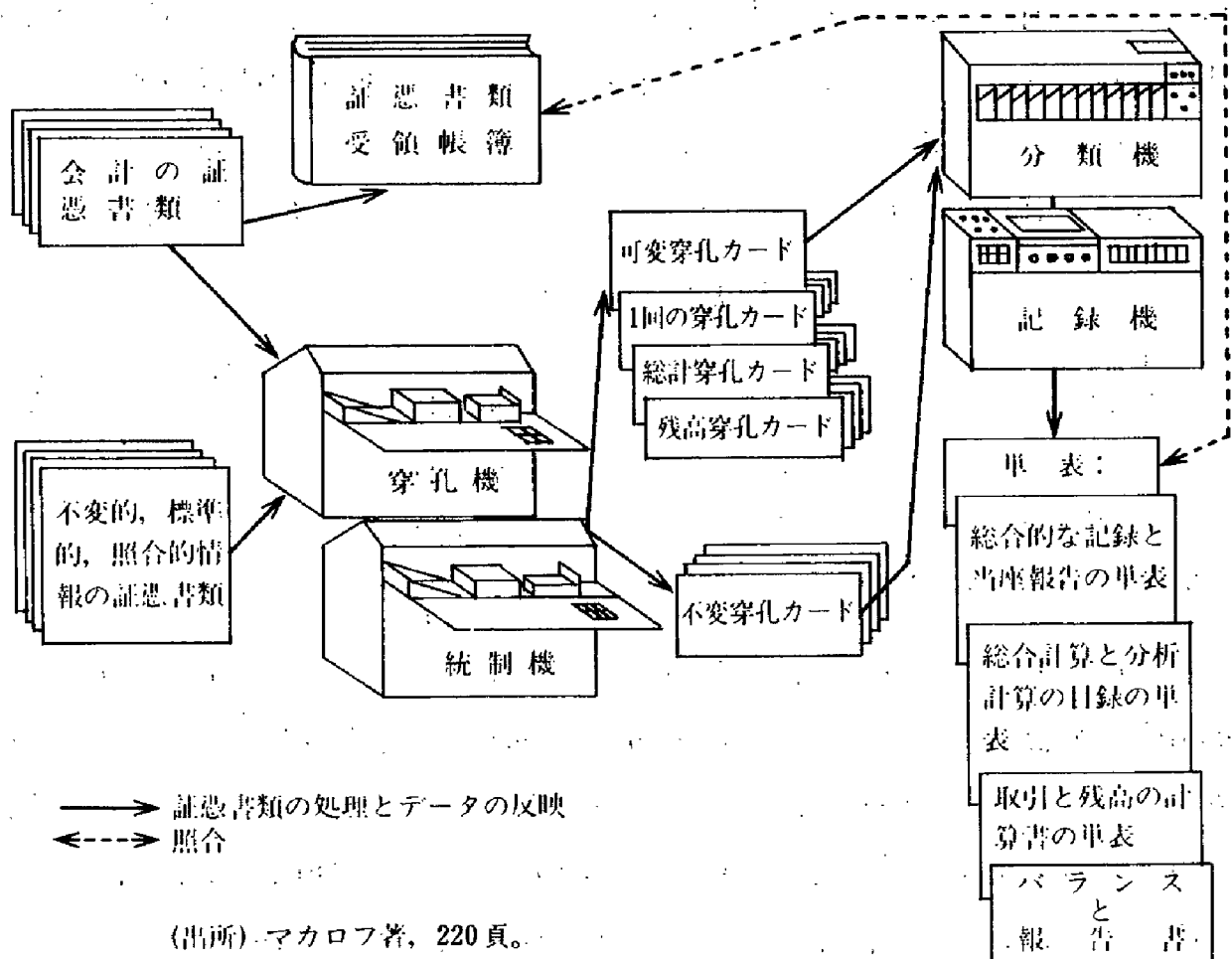
図3



(出所) マカロフ著、175頁。

穿孔カード式会計報告書作成形態は図4のようになる。この形態のもとでは、第1に、会計上の証憑書類のデータが証憑書類受領帳簿《журнал приемки документов》に記入される。この帳簿は証憑書類の保全に役だつと同時に、そこで計算機での記帳の照合のために統括番号が登録される。証憑書類受領帳簿の様式は表10のようになっている。

図4



(出所) マカロフ著, 220頁。

第2に、登録済の証憑書類のデータは、穿孔カード上の穿孔によって示される。このため、穿孔カードは、穿孔のために、普通、カード・パンチとよばれる穿孔機《перфоратор》に入る。つぎに、穿孔が正確であるかどうかを点検し、カードを統括するために、パンチされた穿孔カードは、普通、カード・リーダーとよばれる統制機《контрольник》にまわされる。ところで、穿孔カードは2種に大別されている。1つは、可変穿孔カード《не-

ременная перфокарта》または1回の穿孔カード《разовая перфокарта》とよばれるものであり、もう1つは、不変穿孔カード《постоянная перфокарта》または照合穿孔カード《справочная перфокарта》とよばれるものである。可変穿孔カードは取引のデータを示し、さきの会計上の証憑書類からえた基礎資料を反映するカードであり、会計業務の流れのなかで主要な役割を担うものである。他方、不変穿孔カードは、不変的、標準的、照合的情報の証憑書類からえる支出ノルマ、価格、計画資料などの標準的データを示し、照合と決済にさいして利用されるカードである。そこで、不変的、標準的、照合的情報の証憑書類のデータは、不変穿孔カード上の穿孔によって示される。このため、不変穿孔カードもカード・パンチに入り、ついで、カード・リーダーにまわされる。

表10 証憑書類受領帳簿

| 証憑書類 受領日付 | 証憑書類 の数量 | 証憑書類のグル ープ(束)別の金額 | 証憑書類受領 に際しての摘要 |
|--------------|-------------|----------------------|-------------------|
| 8月15日 | 162 | 283,550 | |
| 8月16日 | 210 | 194,400 | |

(出所) マカロフ著, 221頁。

第3に、可変穿孔カードにもとづいて、総計穿孔カード《итоговая перфокарта》と残高穿孔カード《сальдовая перфокарта》が作成される。これら2つのカードのデータは、のちにふれる各種の単表《табуляграммы》の作成のために活用される。すなわち、総計穿孔カードのデータは、長期間（通常、四半期、年間）の総合的な資料、報告、記録の単表の作成に役だつものとなり、また、会計期首における各勘定の残高を示した残高穿孔カードのデータは、総合的な記録と報告の単表、総合計算と分析計算の日録の単表の作成に役だつものとなる。こうして、会計取引のデータは穿孔カード上に蓄積される。

第4に、穿孔し点検された穿孔カードは、普通、ソーターとよばれる分類機《сортировальная машина》に入り、さらにそこから記録機《табулятор》にまわされる。穿孔カードに穿孔されたデータは記録機によって処理され、その結果、つぎのような単表が記録機から産出されてくる。すなわち、総合的な記録と当

座報告の単表《табуляграммы сводных документов и текущих отчетов》，総合計算と分析計算の目録の単表《табуляграммы регистров синтетического и аналитического учета》，取引と残高の計算書の単表《табуляграммы оборотных и сальдовых ведомостей》である。

第5に、これらの単表によって、総合計算部分と分析計算部分の計算がおこなわれる。それは、可変穿孔カード（1回の穿孔カード、総計穿孔カード、残高穿孔カードのすべてのカード）と不変穿孔カードとの処理によって自動的におこなわれる。

表11 19—年3月中の「現金」バランス勘定借方に関する取引計算書

| 月 | 「現金」バランス 勘定の借方 (勘定番号) | バランス勘定と補助 勘定の貸方 (勘定番号) | バランス勘定と補助勘定 の貸方金額と「現金」勘 定の合計 | |
|----|-----------------------------|------------------------------|------------------------------------|------|
| | | | ルーブル | カペイカ |
| 3月 | 50 | 26—1 | 160 | 60 |
| 3月 | 50 | 46—2 | 50 | 50 |
| | | 等 | | |
| 3月 | 50 | 76—1 | 3,435 | 71 |
| 3月 | 50 | 76—2 | 205 | 45 |
| | | | 473,277 | 09 |

(出所) マカロフ著, 221頁。

各総合勘定別の借方取引と貸方取引は、総合計算目録の単表に示される。この単表の様式は表11のようになっている。表11は、バランス勘定としての現金勘定借方の1ヵ月間の金額が、当該勘定に対応する番号で示された貸方勘定（バランス勘定と補助勘定）の内容によって反映されている。必要な場合には、貸方勘定の内容はその補助勘定でより詳細に示すこともできる。機械化によって作成されたこうした総合計算目録の単表は、総合計算の借方取引と貸方取引を示す元帳となる。さらに、いっそう詳細な情報を収集する必要があるときには、各総合計算目録に対する分析計算目録の単表が作成される。この単表の様式は、当該計算内容の特徴に応じた様式の1種の解読表《расшифровка》とな

表12 19—年3月中の「現金」バランス勘定借方に関する取引計算表

| 月 | 日 付 | 束の 番号 | 現金勘 定借方 (勘定番号) | 現 金 伝 票 番 号 | 貸 方 | | | 証 憑 書 類の金額 | 貸方勘定の 分 析 計 算 番号の金額 | 貸方勘定と 補助勘定の 金額と現金 勘定の合計 |
|---|--------|----------|----------------------|-------------------|----------------|------------|----------------|---------------|---------------------------|----------------------------------|
| | | | | | バ ラ ン ス 勘 定 | 補 助 勘 定 | 分 析 計 算 番 号 | | | |
| 3 | 11 | 17 | 50 | 662 | 26 | 1 | 061 | 160 | 160 | 160 |
| 3 | 07 | 11 | 50 | 679 | 46 | 2 | 081 | 25 | | |
| 3 | 27 | 43 | 50 | 840 | 46 | 2 | 081 | 25 | 50 | 50 |
| | | | | 等 | | | | | | |
| 3 | 04 | 05 | 50 | 651 | 76 | 1 | 002 | 343,571 | 343,571 | |
| 3 | 06 | 09 | 50 | 668 | 76 | 2 | 003 | 11,530 | | |
| 3 | 09 | 13 | 50 | 685 | 76 | 2 | 003 | 9,015 | 20,545 | 364,116 |
| | | | | | | | | | | 47,327,709 |

(出所) マカロフ著, 222頁。

っている。いま、現金勘定の解説表を挙げれば、それは表12のようになる。

第6に、総合計算目録の単表を集計することによって、取引計算書の単表としての取引のバランス《оборотный баланс》が作成される。その様式はこれまでの慣習的な構造と同じである。取引のバランスの合計は、計算の正確性を確保するために、証憑書類受領帳簿と照合される。取引のバランスは、総合計算部分の総体を把握するために利用される。取引のバランスには、各総合勘定の補助勘定の暗号がつけられている（表13参照）。それは、多くの勘定別のデータを詳細に示す残高計算書の単表としての、残高のバランス《сальдовый баланс》を作成するためにある。こうして、バランスの作成は終る。

表13 19__年3月中の取引バランスの解説表

| 暗号 | 月初めの残高 | | 月間の取引 | | 月末の残高 | |
|------|-----------|----|----------|----------|-----------|----|
| | 借方 | 貸方 | 借方 | 貸方 | 借方 | 貸方 |
| 0101 | 304125960 | | 409000 | 499000 | 302125960 | |
| 0102 | 23756190 | | | → | 23756190 | |
| 0103 | 27175500 | | | → | 27175500 | |
| 0104 | 31828000 | | | → | 31828000 | |
| 0105 | 333061060 | | 2746200 | 700900 | 335106360 | |
| 等 | | | | | 767787662 | |
| | | | 等 | | | |
| 0501 | 64120460 | | 36332222 | 34166979 | 65285703 | |
| 0502 | 44786139 | | 24867141 | 29517284 | 40135996 | |
| 0504 | 2595405 | | 101454 | 256968 | 2439891 | |
| 0505 | 208818 | | 81025 | 63830 | 226013 | |
| 0506 | 3784789 | | 4659900 | 2359981 | 6084708 | |
| | | | 等 | | 114172311 | |

（出所）マカロフ著，223頁。

第7に、総合計算目録と分析計算目録の単表を初めとして、総合的な記録と当座報告の単表，報告指標のためのその他の特殊な単表のデータにもとづいて，報告書が作成される。

ソビエト帳簿組織の改善にとって貴重な第1歩となった穿孔カード式会計報

告書作成形態は、つぎのような特徴をもっているといわれている。

- ① 穿孔計算機を利用することによって、会計データ処理の機械化の水準は引上げられる。
- ② 証憑書類→穿孔カード→単表という3段階を通過することによって、これまでのカード、帳簿への記入は不要となり、会計プロセスは簡略化する。
- ③ 標準的、照合的データを示す不変穿孔カードを利用することによって、計算と照合、業績評価、計画化との関連が密接になる。
- ④ 同一の穿孔カードを利用することによって、総合計算と分析計算の合計は合致する。
- ⑤ 会計業務を機械化することによって、報告書の作成と提出の期間が短縮する。
- ⑥ 計算機を利用することによって、決済を正確におこなうことができるようになり、会計の質が改良される。
- ⑦ 会計担当者の労働生産性が向上し、会計の労力がいちじるしく削減する。
- ⑧ 記帳、記入、決済の業務の相当量から、会計担当者は解放される。
- ⑨ 穿孔カードが第1次的情報の発生場所となり、そこに集計された指標にもとづいて計算がおこなわれるため、会計計算、業務技術計算、統計計算という3種の経済計算が結合する。⁸⁾

しかしながら、穿孔カード式会計報告書作成形態のもとでは、計算の総合的機械化はまだ達成されていない。証憑書類を作成し、証憑書類受領帳簿への記帳がおこなわれているのみならず、穿孔計算機は取引の資料を記録せず、会計データ処理の敏速化にはまだ問題がある。そこで、穿孔カード式会計報告書作成形態のこうした問題点を解消するために、つぎの自動式会計報告書作成形態が考案されていたのである。

4 自動式会計報告書作成形態

自動式会計報告書作成形態《таблично-автоматизированная форма》は、電子計算機《электронная вычислительная машина, 略してЭВМ》の発達と普及の

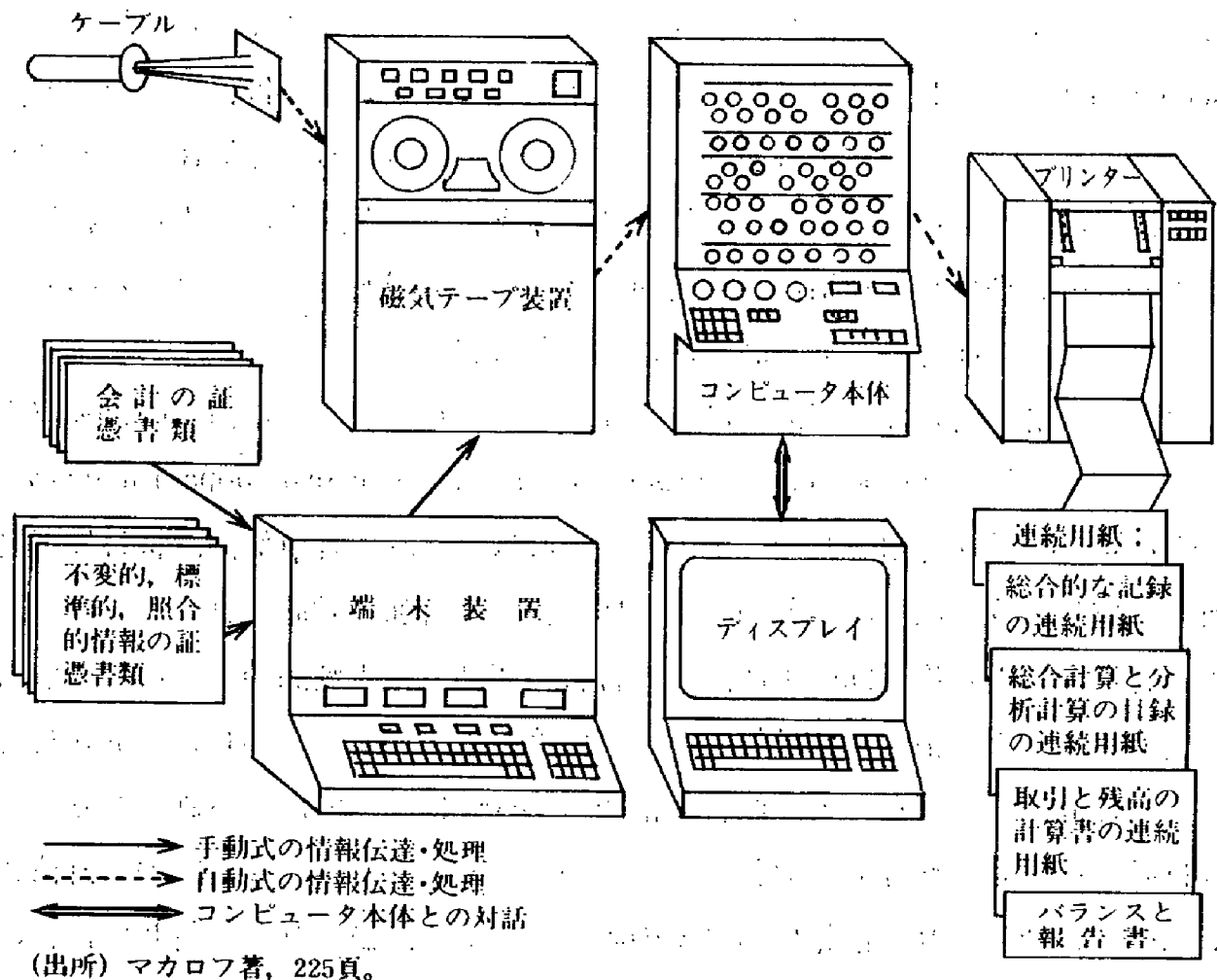
もとで出現した会計形態である。この形態のもとでは、ЭВМを中心として会計プロセスをすべて自動化し、各種の計算表と報告書はЭВМから連続用紙《машинограммы》として産出されてくる。穿孔カード式会計報告書作成形態と比較すると、自動式会計報告書作成形態は、計算がいちじるしく敏速となることから、会計情報処理とバランス、報告書の作成を一段と速める。また、経営活動の効率的管理に必要な指標数を増加させて会計情報処理も可能となるので、会計の分析的機能もいっそう高まることになる。

自動式会計報告書作成形態では、普通、ケーブルとよばれる情報の自動収集・伝達末端装置《периферийное устройство автоматического сбора и передачи информации》が採用される。この末端装置は企業内の各垂部門、材料加工場所、完成生産物産出場所などの業務・作業責任場所別に設置される。そして、生産物の種類別と作業別の生産高、原材料の変動、完成製品の発送などの取引に関する第1次的情報が自動的に収集・伝達される。また、穿孔カード式会計報告書作成形態と異なって、照合的信息はЭВМにすべて産入されており、それは必要に応じて部分的に取替えることができる。そして、すべての会計情報もЭВМに産入され、情報は円盤型の磁気テープに記憶される。新しい情報はЭВМにすみやかに産入され、古い情報はЭВМからただちに産出されて、必要に応じてすぐに利用できるように磁気テープに保存されることになる。

自動式会計報告書作成形態は図5のようになる。この形態のもとでは、第1に、情報が自動的に収集される取引については、各現場に設置されているそれぞれの情報の自動収集・伝達末端装置によって把握され、収集された会計情報は、普通、磁気テープ装置とよばれる情報保持機《машинный носитель информации》に伝達される。

第2に、情報が自動的に収集できない取引については、通常使われる会計上の証憑書類によって把握され、収集された会計情報は、普通、端末装置とよばれる情報保存機への手動記入装置《устройство ручной записи на машинные носители информации》を介して、磁気テープ装置に伝達される。同様の方法で、不変的、標準的、照合的信息の証憑書類から収集した会計情報も、情報保持機

図 5



に送られる。

第3に、情報保持機に集約された会計情報は、普通、コンピュータ本体とよばれる電子計算機《ЭВМ》に移され、産入された会計情報はЭВМによって処理される。この情報処理はЭВМのシステム・プログラムにもとづいておこなわれ、そのプロセスは自動的に制御され、正確性も自動的に照合される。処理された情報は、会計と管理、経営分析などにとって必要な各種の連続用紙に反映されて、ЭВМから産出されてくる。

第4に、各種の連続用紙に反映される通例の最終的情報とともに、自動式会計報告書作成形態は、各種の会計情報をディスプレイ《дисплей》によって画面に映しだすことができる。映しだされた情報から、点検を目的とした会計プロセスやその中間的結果を知ることが可能となる。また、ディスプレイを介して

ЭВМ との対話もできる。

第5に、ЭВМを、普通、プリンターとよばれる装置《алфавитно-цифровое печатающее устройство, 略してАЦПУ》と連結させることによって、総合的な記録、総合計算と分析計算の目録、取引と残高の計算書、バランスと報告書の一連の連続用紙が、プリンターから産出されてくる。この産出はすべて機械化・自動化されている。したがって、一連の連続用紙に反映された会計情報は、経営管理のために即座に活用できることになる。

これまでの会計形態と比較すると、自動式会計報告書作成形態は、つぎのような優位性をもっているといわれている。

① すべての会計情報のЭВМへの産入から、必要とする計算表と報告書の作成にいたるまでの処理は、1回でおこなわれる。

② 会計情報のみならず、膨大な取引についての情報も自動的に処理され、情報の収集・処理の範囲はいちじるしく拡大する。

③ 人びとの手によって記入される累積計算表、区分計算表などの作成は不要となる。なぜならば、ЭВМは証憑書類のすべての情報を記憶し、保存しており、必要に応じて、その情報を産出するから。

④ ЭВМの活用は会計情報処理をいちじるしく加速化させ、会計情報の適時な確保と報告書の敏速な作成が可能となる。

⑤ 事前に策定されたプログラムによるЭВМの作動は、計算書の作成と報告書指標の確保にとって必要な情報処理をすべて自動化する。

⑥ ディスプレイを活用することによって、画面を通じてЭВМとの対話を可能にし、このことは、管理に必要な会計情報の分析の領域をいちじるしく⁹⁾ 広げる。

以上が、初期の会計形態から最新の会計形態にいたるまでのソビエト帳簿組織の発展過程である。

注

1) П. А. Костюк, Словарь бухгалтера, 2-е издание, переработанное и

дополненное, Минск, 1984, с. 208.

- 2) 角谷光一, ソ同盟における簿記計算制度の発展, 『経理知識』第6巻第5号, 1956年, 武田孟, ソ連簿記の計算形態, 『企業会計』第10巻第9号, 1958年, 真下満, 『ソビエト会計学』未来社(第9章), 1975年, 松尾憲橘, 『社会主義簿記』同文館(第7章), 1977年.
- 3) В.Г. Макаров, Теория бухгалтерского учета, издание третье, переработанное и дополненное, М., 1983, 引用したすべての図と多くの表は, マカロフの上記の文献からとったものであるが, 表の1, 2, 5は, スムツオフの下記の文献からとった. А. Сумцов, Курс теории бухгалтерского учета, М., 1958.
- 4) В.Г. Макаров, Там же, с. 208~213.
- 5) 日記元帳式形態については, 注2)に示した論文, 文献を参照されたい.
- 6) 真下満, 前掲書, 308頁.
- 7) В.Г. Макаров, Там же, с. 214~218.
- 8) В.Г. Макаров, Там же, с. 219~224.
- 9) В.Г. Макаров, Там же, с. 224~227.